

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA  
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

**POLLYANNA DUARTE BERNARDES**

**O INSTITUTO DO ESTADO LAICO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS  
ENTIDADES RELIGIOSAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

**CURITIBA  
2018**

**POLLYANNA DUARTE BERNARDES**

**O INSTITUTO DO ESTADO LAICO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS  
ENTIDADES RELIGIOSAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

**Monografia apresentada como requisito parcial  
para à obtenção do grau de Bacharela em Direito,  
do Centro Universitário Curitiba.**

**Orientador: Profº Msc. Ezequias Losso.**

**CURITIBA  
2018**

**POLLYANNA DUARTE BERNARDES**

**O INSTITUTO DO ESTADO LAICO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS  
ENTIDADES RELIGIOSAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito da Faculdade de Direito de Curitiba, pela Banca Examinadora formada pelos  
professores:

Orientador: \_\_\_\_\_  
Profº Msc. Ezequias Losso

\_\_\_\_\_  
Prof. Membro da Banca

Curitiba, de de 2018.

Aos meus pais, Maria e Humberto.  
E as minhas irmãs Caroline e Marianne,  
Família, minha base sempre presente.

## RESUMO

A finalidade desta pesquisa é adentrar no estudo referente às imunidades tributárias das organizações religiosas, haja vista o aumento de tais instituições ativas no Brasil. Visa-se analisar os fundamentos dados para a concessão da dispensa tributária, para que se possa compreender a justificativa do tratamento especial à religião em um Estado classificado como laico, como é o caso do brasileiro. Assim, o exame parte de um estudo a respeito da separação das instituições estado e igreja, e posterior reconhecimento à livre opção para a prática religiosa e repressão à intolerância aos fiéis. Há que se observar que as liberdades de consciência e a religiosa, portanto à crença pessoal encontra respaldo constitucional, garantindo-se a todos os cidadãos a livre manifestação dos cultos religiosos e proteção aos locais destinados à propagação de fé. Por seu turno, na presente monografia, também se delineiam as espécies de tributos e imunidades existentes em nosso ordenamento jurídico, especialmente aos “templos” e sua extensão do conceito de imunidade prevista aos. Ainda, por fim, se apresenta um breve estudo referente à recentes enfoques à Análise Econômica do Direito.

**Palavras-chave:** Estado laico, Liberdade religiosa, Imunidade tributária de templos.

## **ABSTRACT**

The purpose of this research is to study the tax immunities of religious organizations, in view of the increase of such institutions active in Brazil. It is intended to analyze the grounds given for the grant of tax exemption, so that the justification of the special treatment of religion can be understood in a State classified as secular, as is the case of the Brazilian. Thus, the examination begins with a study of the separation of state and church institutions, and later recognition of the free choice of religious practice and repression of intolerance of the faithful. It should be noted that the freedoms of conscience and the religious, and therefore personal belief is constitutional support, guaranteeing to all citizens the free manifestation of religious cults and protection of places intended for the propagation of faith. In turn, this monograph also outlines the kinds of tributes and immunities existing in our legal system, especially the "temples" and their extension of the concept of immunity provided for. Finally, a brief study is presented concerning recent approaches to the Economic Analysis of Law.

**Key-words:** Secular state, Religious freedom, Tax immunity of temples.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	<b>5</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>6</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2 O ESTADO LAICO</b> .....	<b>11</b>
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS.....	11
2.2 CONCEITO DE ESTADO LAICO .....	12
<b>3 LIBERDADE RELIGIOSA</b> .....	<b>14</b>
3.1 ORIGENS DA LIBERDADE RELIGIOSA .....	14
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS COM A LIBERDADE RELIGIOSA.....	16
<b>4 OS TRIBUTOS E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>18</b>
4.1 CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	18
4.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BASILARES NO PODER DE TRIBUTAR....	25
4.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO .....	28
<b>5 CONCEITOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b> .....	<b>32</b>
5.1 IMUNIDADES GENÉRICAS, SUBJETIVAS E OBJETIVAS.....	32
5.2 AS IMUNIDADES PREVISTAS NO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	35
5.3 O CONCEITO DE TEMPLO E A EXTENSÃO DA IMUNIDADE.....	36
<b>6 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO EM RELAÇÃO AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>41</b>
6.1 OPINIÕES DE DOUTRINADORES JURÍDICOS .....	41
6.2 JUSTIFICA-SE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AS ENTIDADES RELIGIOSAS .....	44
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Embora a elevada arrecadação de tributos no Brasil, revelada por impostômetros - muitos deles disponíveis em lugares públicos - alega-se a insuficiência de verbas para investimentos e atendimento à população.

Por outro lado, nota-se pronunciada renúncia fiscal, em favor de iniciativas, como as que classificadas como culturais cinematográficas, assim como isenções e imunidades e fiscais.

Da reflexão frente ao cenário, projetou-se a realização de pesquisa pontual sobre as imunidades tributárias, especialmente para as atividades de organizações religiosas, em nome da laicidade do Estado.

Assim, desde as primeiras leituras observou-se que a imunidade tributária das entidades religiosas está presente em nosso ordenamento jurídico, enquanto assentada pelo constituinte de 1934, assegurada desde a promulgação das Constituições de 1946 e de 1967 e, expressamente prevista, de forma mais abrangente na atual Constituição.

Na realização da monografia, se aplica o método de pesquisa bibliográfica e de acessos em sítios da internet.

Inicialmente busca-se as origens da liberdade religiosa, com alguns pontos históricos e estruturais, levando-se em conta a Constituição.

Em capítulo subsequente, enfocam-se pontos históricos e conceito contemporâneo de estado laico.

Em terceiro momento, são estudados os tributos e as imunidades tributárias, considerando os princípios constitucionais reservados ao Estado para o poder de tributar, a saber, o princípio da moralidade administrativa, o princípio federativo e da autonomia municipal, o princípio da impessoalidade, o princípio da isonomia. Neste ponto, coloca-se em tela as imunidades genéricas do artigo 150, IV da Constituição e os conceitos de imunidades subjetivas e objetivas.

Prosseguindo, analisa-se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto para se colocar em pauta o conceito de templos e a extensão da imunidade, relacionando tais imunidade com a análise econômica do Direito

Observe-se, ainda, nesta introdução, que uma pesquisa realizada no ano de 2017, pela entidade denominada Empresômetro - Inteligência de Mercado e IBPT –



Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, levantou que existem cerca de 192 mil instituições religiosas ativas no Brasil. Um número elevado que vem aumentando de forma desenfreada fazendo com que haja uma indagação a respeito dessa concessão.

Mas por outro lado, também é de se ressaltar que há entidades que desempenham papéis que em tese são do Estado. Observam-se vários trabalhos dessas entidades religiosas, tais como, juntos ao sistema prisional visando a ressocialização de detentos.

Ainda, é de se citar, a atuação do ACRIDAS, que é uma Associação Cristã de Assistência Social, a qual realiza acolhimento de crianças retiradas de seu lar, proporcionando-as o convívio junto a uma família, e atuando no combate a violência infantil. Ainda existem entidades que implantam programas de prevenção ao uso de drogas e de recuperação de dependentes.

Nesta pesquisa, enfim, se pretende entender a justificativa dada à concessão da referida imunidade tributária, partindo da premissa da laicidade do Estado que não significa a ausência de credo, mas, sim a garantia à liberdade religiosa, cláusula pétrea da Constituição.

No fechamento do estudo, parte-se para uma breve análise econômica do direito em relação às imunidades tributárias.

## 2 O ESTADO LAICO

### 2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS

A laicidade foi objeto de discussão de três grandes filósofos, Descartes, Condorcet e Comte.

Para Descartes a interpretação dos textos religiosos era possível através do uso da razão e a liberdade de pensamento deveria ser reputada; Condorcet foi o primeiro a escrever sobre a separação da educação (escola) e a religião e Comte defendeu a idade da ciência que garantiria a ordem e o progresso da humanidade.

Todavia, somente com Jules Ferry, que a escola laica seria fundada, o mesmo preconizava uma moral laica, ou seja, sem influência da religião.

O primeiro fato histórico que apresentou uma distinção entre o Estado e a Igreja é a teoria das “duas espadas”, a qual era exteriorizada por uma imagem de duas espadas que eram impossíveis de uma mão só empunhar. Essa teoria foi manifestada pelo Papa Gelásio I, no final do século V e possuía a finalidade de afastar os eclesiásticos da jurisdição dos tribunais civis. Foi fortemente utilizada como argumento nas controvérsias entre o papado e os poderes senhoriais e reais nos séculos XI e XII, e entre o papado e o rei da França no final do século XIII e começo do século XIV.

No pensamento medieval do ocidente, considerava-se que as autoridades eclesiásticas e civis eram mercê de Deus e deveriam compreender uma sociedade cristã universal.

O secularismo, na idade moderna, procurou afastar a dependência Igreja-Estado e, em tese, “compete à sociedade secular cuidar de seu próprio Governo sem interferências por parte do clero, ao qual, na comunidade civil, cabem unicamente tarefas de instrução e exortação”<sup>1</sup>.

Todavia, registra-se que, na antiguidade greco-romana, o Papa Gelase I propôs uma doutrina que, em síntese, alentou a separação dos poderes espirituais e temporais.

---

<sup>1</sup> ZANONE, Valerio. **Laicismo**. In: Dicionário de política, por Noberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino. Trad. De João Ferreira, Carmen C. Varriale e outros. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 2ª edição, 1986, p. 671.

Esse modelo, no âmbito das nações ocidentais e, por certo em culturas outras garante a liberdade de religião e de culto, não havendo privilégio de uma em relação às outras, sem proposta estatal aos cidadãos.

Assim sendo, o laicismo não defende apenas a separação da Igreja e do Estado, como também defende os direitos individuais de liberdade.

A separação da relação Igreja e Estado, teve forma influência da racionalização do pensamento das ideias iluministas e positivistas. Contudo, que essa separação não diz respeito, necessariamente, como um conflito entre as duas instituições.

O Brasil é considerado um Estado laico desde a edição do Decreto de Lei nº 119-A do ano de 1890. A laicidade daquele decreto refletiu Constituição republicana de 1891, que a consagrou como princípio constitucional.

Assim, a Constituição de 1891 foi a primeira a tratar sobre a separação entre Estado e Igreja, liberdade de culto e diversidade religiosa. Para Fábio Dantas de Oliveira<sup>2</sup>, a Constituição Federal de 1891 representou um marco no que tange à laicidade do Estado, pois todas as Constituições que lhe sucederam mantiveram a neutralidade inerente a um Estado laico, ainda que teoricamente.

## 2.2 CONCEITO DE ESTADO LAICO

Desde logo, é possível verificar, em princípio, que por estado laico entende-se aquele no qual não há uma religião oficial, porquanto garante-se a proteção e o livre exercício de todas as religiões, conforme a consciência de cada cidadão.

Pesquisando o termo “laico”, encontra-se registro que ele tem sua origem etimológica no Grego “laikós” que significa “do povo”<sup>3</sup>.

Ora, em uma democracia, sendo o sujeito do direito o povo e, portanto, cada indivíduo que o forma, o poder constituído não seria neutro, equidistante das diversas

---

<sup>2</sup> OLIVEIRA, Fábio Dantas de. **Aspectos da liberdade religiosa no ordenamento jurídico brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2966, 15 ago. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19770/aspectos-da-liberdade-religiosa-no-ordenamento-juridico-brasileiro>> Acesso em: 20 mar 2018.

<sup>3</sup> ZORZENON, Carla Albuquerque. **Esvaecimento do estado laico: o estado laico e sua implicação na atualidade**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVIII, n. 143, dez 2015. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=16600](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16600)>. Acesso em 26 mar 2018.

opções social e culturalmente possíveis e, designadamente, incompetente em todas as matérias que relevam da crença e/ou da convicção – sempre individual e particular.

Ao contrário, reconhecida a legitimidade, cumpre ao Estado a reconhecer e a assegurar-lá, em toda a sua extensão, tratando-a como direito.

Por conseguinte, os poderes públicos devem proporcionar as condições para a livre e autônoma organização de fiéis, em uma denominação formal ou informal, ou seja, de se afirmarem associativamente pelas diferentes afinidades identitárias que entre si entendam fazer relevar social e culturalmente.<sup>4</sup> Por certo, desde que respeitados os princípios éticos e legais.

Nesse sentido diz Roberto BLANCARTE<sup>5</sup> que, a laicidade é como um regime social de convivência, cujas instituições políticas estão legitimadas principalmente pela soberania popular e já não mais por elementos religiosos.

Ela é adotada em muitos países democráticos, pois pressupõe que há soberania dos cidadãos em relação à legitimidade do Estado, não tendo os mesmos fortes influências contemporâneas advindas de normas, e necessitando de aprovações de entidades religiosas, mas sim de participação dos cidadãos no campo da boa política.

Neste sentido, Roberto de Almeida Gallego<sup>6</sup>, entende que o Estado comprometido com a laicidade, ao invés de rejeitar ou tentar suprimir o religioso, considera-o um fato público e, embora não perca de vista a distinção entre o campo religioso e a esfera secular.

Portanto, à luz do autor acima referido, os que são investidos de poder não deveriam desconhecer as necessidades espirituais dos cidadãos. Movidos pelos ideais de laicidade, sem privilegiar alguma religião específica, não se mostrariam hostis a credo, mas, almejando a harmonia, manter uma relação de acordo com as especificidades de cada qual.

### 3 LIBERDADE RELIGIOSA

---

<sup>4</sup> GOMES, Christiane Teixeira. FILHO, Flávio Barbosa Lins. **Estado laico – Da origem do laicismo à atualidade brasileira**. 2011. Acesso em: 01 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.unicap.br/coloquiodehistoria/wp-content/uploads/2013/11/5Col-p.1219-1228.pdf>>

<sup>5</sup> BLANCARTE, Roberto. **O porquê de um Estado laico**. In: LOREA, Roberto Arriada (Org.). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008. p.19.

<sup>6</sup> GALLEGO, Roberto de Almeida. **O sagrado e a ágora**: religião e laicidade no estado democrático de direito. p. 292.

### 3.1 ORIGENS DA LIBERDADE RELIGIOSA

Com a consolidação do Cristianismo, no Século 4º, tornou-se a Igreja Católica Apostólica Romana a religião oficial do Império Romano. Os dissidentes e as demais manifestações religiosas começaram a ser vistas como ligados a heresias ou bruxarias, por conseguinte malvistas.

Passando por largo de registros de outras nações, no Brasil, o Imperador D. Pedro I, outorgou, no Art. 5º da Constituição de 1824:

A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permittidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior de Templo.<sup>7</sup>

Pode-se imaginar que, desde antes do *referendum* imperial havia uma pressão para que todos praticassem a religião oficial de Portugal, pois até o sepultamento nos cemitérios, geralmente localizados junto às igrejas católicas eram inaceitáveis aos que não praticantes do credo.

Nos escritos de Manoel Jorge e Silva Neto lê-se:

[...] ocorre que a Igreja Católica chegou mesmo a utilizar os sacrossantos poderes inquisitoriais para, com a condenação de indivíduos abastados, aumentar o seu patrimônio. Por isso que costume denominar o processo inquisitorial de “Santa Aquisição”, sem nenhum intento, todavia, de macular a imagem das organizações católicas, cujos erros cometidos naquela época já são reconhecidos por suas lideranças religiosas atuais.<sup>8</sup>

É possível afirmar que as perseguições, pelas forças estatais e pela coletividade persuadida<sup>9</sup> pelos governantes, foram insuportáveis aos mais sensíveis, que, enfim se agregaram à uma fé, sem adota-la em privado.

---

<sup>7</sup> Constituição Política do Imperio do Brazil. 25 de março de 1824. Elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro. Acesso em: 28 mar 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>

<sup>8</sup> JORGE, Manoel; NETO, Silva. **A proteção constitucional à liberdade religiosa**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, Ano 40, n. 160, p.113, 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496892/RIL160.pdf#page=108>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

<sup>9</sup> Persuasão corresponderia a uma **ação emotiva** que alguém exerce sobre outro com objetivo de alcançar determinado objetivo.

Entre os que não se sujeitaram aos ditames do “mundo ocidental” Martinho Lutero e João Calvino foram dois nomes, entre outros, que suscitaram uma luta pela conquista da liberdade religiosa. O primeiro fundou o Luteranismo e denunciou as práticas de venda de indulgências na época. O segundo fundou o Calvinismo que tinha rígidas regras de disciplina, que resultou na separação entre a Igreja e o Estado.

Assim, pode-se deduzir que o processo de fundamentalização do direito à liberdade religiosa iniciou-se com a Reforma Protestante, as guerras religiosas e o surgimento de pequenos grupos de puritanos evangélicos. Estes acontecimentos estão na base do esforço teórico-político para a estruturação do discurso político em bases racionais, estabelecendo os alicerces, primeiramente da tolerância e depois da liberdade religiosa.<sup>10</sup>

Com a Revolução Norte-Americana e a Carta de Independência de 1776 a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, a tolerância à diversidade religiosa começou a ser guindada por outras nações.

Assim, a liberdade religiosa passou a ser considerada um direito humano fundamental e passou a estar presente nas constituições de países democráticos, assim como também em tratados internacionais.

No Brasil, foi durante o segundo império que a dissidência do catolicismo foi tolerada, porém discriminados os eleitores não filiados à religião oficial.

Deve-se ao trabalho que teve como articulador o jurista diplomata Rui Barbosa o trabalho entre os governantes pós 1889 e constituintes de 1891, a adoção da separação entre Estado e Igreja, e conseqüente liberdade religiosa no Brasil. O tema encontrou respaldo na Constituição de 1934, a primeira a tratar da liberdade religiosa como direito individual.

### 3.2 CONCEITO DE LIBERDADE RELIGIOSA A PARTIR DA CONSTITUÇÃO ATUAL

A liberdade religiosa está prevista no Art. 5º, VI da Constituição brasileira:

---

<sup>10</sup> MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva**: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. 2003, p.18, Coimbra Editora Ltda. Disponível em: <<http://www.lovatoeport.com.br/Artigos/Fichamento%20de%20obra%20de%20J%C3%B3natas%20Eduardo%20Mendes%20Machado.pdf>>. Acesso em: 31 mar 2018.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.<sup>11</sup>

Desse inciso do Art. 5º, extrai-se que não somente a liberdade de consciência, mas também a liberdade de manifestação da sua crença é assegurada de forma a não haver qualquer restrição a expressão da religiosidade, sendo, portanto, o direito de ter uma religião e expressar/manifestar os seus preceitos.

Para Soriano<sup>12</sup>, o Estado tem o dever de proteger o pluralismo religioso dentro de seu território, criar as condições materiais para um bom exercício sem problemas dos atos religiosos das distintas denominações, velar pela pureza do princípio de igualdade religiosa, mas deve manter-se à margem do fato religioso, sem incorporá-lo em sua ideologia.

Se o objetivo da organização religiosa for a “evolução” do homem, a busca de uma melhora nas relações pessoais e a filantropia, esta deve desfrutar da proteção do Estado. Não há qualquer diferenciação entre as religiões no âmbito do Estado laico. Essa liberdade de religião, a qual goza os indivíduos, não está limitada à proteção dos cultos e crenças das religiões, é algo bem mais abrangente.

O Estado pode firmar convênios com as entidades religiosas, quando estas estiverem com o mesmo objetivo, seja ele o interesse público, como é possível observar no Art. 19, I da nossa Constituição Federal<sup>13</sup>:

**Art. 19.** É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

---

<sup>11</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Acesso em: 01 abr. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

<sup>12</sup> SORIANO, Ramón, ob. cit., p. 64. Acesso em: 02 abr. 2018. Disponível em: [https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/combate\\_a\\_intolerancia\\_religiosa\\_e\\_laicidade\\_do\\_estado/o\\_direito\\_de\\_religiao\\_no\\_brasil.pdf](https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/combate_a_intolerancia_religiosa_e_laicidade_do_estado/o_direito_de_religiao_no_brasil.pdf).

<sup>13</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Acesso em: 02 abr. 2018. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_14.12.2017/art\\_19\\_.asp](http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_14.12.2017/art_19_.asp)>.

Como é possível observar pela redação do Artigo 19 da Constituição Federal, o Estado deve ser neutro quanto ao funcionamento de cultos religiosos e relações de dependência ou aliança.

Entretanto, nas relações de dependência e aliança ainda encontramos grandes falhas no nosso sistema, uma vez que a nossa bancada em grande escala é representada por líderes religiosos e partidos religiosos.

Dentro de um Estado laico devem ser respeitadas as diferentes crenças e religiões, ou até mesmo a ausência delas. Nossa Constituição atual não impede que líderes religiosos sejam eleitos, trazendo assim risco a aceção de laicidade, ainda pelo fato de que muitos destes ativistas têm suas campanhas custeadas por igrejas e buscam privilegiar determinadas classes.

Assim, ficou estabelecida uma norma de respeito às instituições enquanto relacionadas com o bem estar do indivíduo nos termos do Art. 3º, IV, da Constituição Federal<sup>14</sup>:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Observando-se que é dever do Estado promover políticas públicas e do legislativo, criar leis que visem à diminuição ou mesmo a extinção de todas as formas de discriminação.

---

<sup>14</sup> Idem.



## 4 OS TRIBUTOS E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 4.1 CONCEITO DE TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES

Segundo Edvaldo Brito<sup>15</sup>, o tributo é uma prestação em dinheiro devida por um particular a uma corporação de direito público titular de soberania (daí o caráter compulsório do cumprimento da prestação) a qual corporação opera, por esse modo, a transferência de patrimônio desse particular para atender às necessidades públicas, obedecendo a um núcleo legal consistente em critérios que garantem o particular contra possíveis iniquidades do exercício dessa soberania.

O Código Tributário Nacional<sup>16</sup> define o tributo em seu Art. 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com o objetivo de financiar os gastos e despesas públicas os governos cobravam e cobram tributos das pessoas físicas e jurídicas, de forma direta ou indireta. Trata-se de uma prestação pecuniária para a manutenção do Estado e/ou de seus serviços.

O Art. 145 da Constituição Federal e o Art. 5º do Código Tributário Nacional e elencam três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

No entanto, a própria Constituição disciplina, no Título XI – DA TRIBUTAÇÃO, outras duas espécies tributárias: os empréstimos compulsórios e contribuições sociais (especiais ou parafiscais).

Com isso, o já consagrado entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que existem cinco modalidades ou espécies de tributos, vem tomando profusão<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. Ed. Atlas. Disponível em: <https://online.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597003185/cfi/6/10!/4/2/2@0:100>. Acesso em: 07 mar. 2018.

<sup>16</sup> **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172 de 1966. Art. 3º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 07 mar. 2018.

<sup>17</sup> BENETTA, Claudia Dalla. **As imunidades tributárias na Constituição de 1988**. Trabalho de Conclusão de Curso. Curitiba. 2008. p.8

## a) Imposto

Em relação aos impostos, o jurista Carraza aduz que, o imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.<sup>18</sup>

Os impostos não atingem beneficentemente somente os cidadãos que os pagam, mas sim a sociedade como um todo. Eles não têm uma destinação específica e nunca nascem de uma atividade do estado que vise uma contraprestação. Eles têm como finalidade o custeio dos serviços públicos indivisíveis como a iluminação pública, saneamento básico e a segurança pública.

Os impostos podem ser lançados no âmbito federal, nos estaduais e no Distrito Federal e nos municípios.

Analisando-se alguns dos tipos de impostos que afinal atingem os brasileiros em geral, registra-se a seguir:

O Imposto de Importação ( II) incide sobre a mercadoria que entra em território nacional, e junto com este imposto também incide o IPI e o ICMS que tem relação direta, eles visam a equalização dos preços das mercadorias nacionais com as estrangeiras;

O Imposto de Exportação ( IE) tem como objetivo a harmonização de conflitos no comércio internacional. Assim como o Imposto de Importação, há a incidência de ICMS E IPI conjuntamente, ele influencia na balança comercial e na inflação do país. É um imposto de caráter unicamente cambial e monetário, e busca preservar as receitas de exportação e regula os efeitos que decorrem da variação de preços nos países;

O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tem como contribuinte pessoas físicas e jurídicas que realizem operações de câmbio, crédito, seguro, operações mobiliárias ou que tenham relações com títulos. Esse imposto tem como finalidade controlar a economia do país;

---

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, Cap. IX – Imunidades Tributárias.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), é declarado e pago mediante a transmissão de herança e doações de bens ou direitos a pessoas ou organizações. Esse imposto é de competência estadual, porém há uma proposta em trânsito para a reforma do Código Tributário Nacional que o passaria para competência federal;

O Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), é de competência dos Municípios que devem instituir as alíquotas. Esse imposto foi criado com o objetivo de gerar recursos financeiros para a fazenda pública municipal, incidindo sobre qualquer operação que seja onerosa e haja a transmissão de bens móveis entre pessoas vivas;

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), está regulamentado no Decreto 7.212/2010. Incide sobre produtos industrializados, inclusive os de origem estrangeira, até no caso de mercadorias que sejam leiloadas pela Receita Federal, após a apreensão;

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o imposto sobre operações em que envolvem, como o nome indica, a circulação de mercadorias, sejam elas de caráter eletrônico, alimentício, de telecomunicação ou prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal. O imposto está regulamentado na Lei Complementar 87/1996. O seu cálculo se faz levando em consideração o preço do produto e a alíquota instituída pelo Estado;

O Imposto Sobre Serviços (ISS) refere-se nasce de uma prestação de serviço a um terceiro, é recolhido pelos municípios e pelo Distrito Federal. Ele é regido pela Lei Complementar 116/2003. O não pagamento desse imposto pode fazer com que o nome da empresa ou do profissional vá para o Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal. O valor da alíquota de cada serviço varia conforme o município, mas está entre 2 a 5%;

O Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o conhecido IR, é recolhido pelas pessoas físicas e jurídicas perante a Receita Federal, portanto sempre da competência da União. Atualmente, as pessoas físicas que deveriam declarar tal de renda são aquelas que no ano anterior tiveram rendimentos tributáveis que girassem em torno dos 28 mil reais;

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), que tem previsão constitucional no Art. 156, inciso I, e é gerado em razão da propriedade localizada na zona urbana de um município. Em regra, é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, portanto cabe a cada ente regular a matéria.

Quem for proprietário ou titular do domínio útil ou possuidor, a qualquer título, de terras localizadas fora do perímetro Urbano, devem recolher Imposto Territorial Rural (ITR), da competência federal, conforma as normas

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que incide sobre veículos terrestres aviões e embarcações é dividido entre estados ou municípios ou, no caso, o Distrito Federal. O dinheiro que é arrecadado com a instituição deste imposto não necessita necessariamente ser utilizado em prol da melhoria de rodovias e estradas.

A taxa, segundo Baleeiro<sup>19</sup>, é um tributo em que há a contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo poder público, em favor de quem paga ou por este provocado. Caracteriza-se por ser uma quantia obrigatória paga em pecúnia, podendo ser dividida em duas espécies:

a) Taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia: Sempre que o Estado realizar a função disposta no artigo 79 do Código Tributário Nacional, estará caracterizada tal modalidade de tributo;

b) Taxas cobradas pela prestação de serviços públicos: Tal figura tributária é sinalagmática, ou seja, há a correspondência entre direitos e deveres dos sujeitos da respectiva relação jurídica pública. De acordo com o artigo 77 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único ocorrerá a incidência de tal gravame quando houver a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, não podendo ter base de cálculo e hipótese de incidência igual às dos impostos, sendo expressamente vedado cobrá-las em função do capital das empresas.

Assim sendo, a taxa nasce de uma atividade estatal que atinge diretamente quem a paga, sendo considerada, portanto um tributo vinculado, não podendo ser cobrada por particulares ou empresas privadas, mas somente pelo poder estatal. Nos termos do Art. 145, II da Constituição Federal:

Art.145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II-taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 540.

<sup>20</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Acesso em: 08 abr. 2018. Disponível em: <[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_04.10.2017/art\\_145\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_04.10.2017/art_145_.asp)>

A taxa surge de um interesse em que haja uma contraprestação de um serviço público. Como por exemplo, pagasse uma taxa de coleta de lixo e espera-se que haja a prestação desse serviço. A taxa é diferente do imposto nesse sentido.

Para a advogada tributarista Mizabel Derzi<sup>21</sup> (1999, p. 545), em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*:

Cabe quando os serviços recebidos pelo contribuinte resultem de função específica do Estado, ato de autoridade, que por sua natureza repugna ao desempenho do particular e não pode ser objeto de concessão a este.

Se o serviço ofertado pelo poder público, mesmo que específico não for divisível, a taxa não se enquadra, portanto se for divisível é possível taxá-lo.

No Art. 79 do Código Tributário Nacional<sup>22</sup>, observam-se as características das taxas:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:  
I- utilizados pelo contribuinte:  
a)efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;  
b)potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;  
II- específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;  
III- divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Quanto a contribuição de melhoria, diz-se que é um tributo que está diretamente ligado a uma atividade estatal, a qual visa realizar melhorias que acredita ser necessárias e cobra-se do contribuinte a quantia devida pelas benfeitorias empreendidas.

A contribuição de melhoria está presente na ordem tributária brasileira desde a Constituição de 1934, com exceção da Carta outorgada pela ditadura do Estado Novo, em 1937. A Constituição Federal de 1988 faculta ao município a cobrança de uma “contribuição de melhoria decorrente de obras públicas” conforma o inciso III do Artigo 145.

---

<sup>21</sup> DERZI, Mizabel. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3584/Especies-Tributarias-Taxas>> Acesso em: 09 abr. 2018

<sup>22</sup> **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172 de 1966. Art. 79. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10581642/artigo-79-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>. Acesso em: 09 abr. 2018.

A legislação infraconstitucional vigente é exigente quanto ao uso da cobrança da contribuição de melhoria.<sup>23</sup> O valor do tributo não pode ultrapassar o valor da obra em si. Para definir esse valor que será cobrado é necessário que haja uma pesquisa em imobiliárias, para averiguar se houve a suposta valorização, e, então exigir dos cidadãos o pagamento da contribuição.

O assunto específico da contribuição de melhoria é traduzido no Decreto-Lei nº 195, de 1967. Em seu Art. 2º, lista as hipóteses em que é devido tal tributo:

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico. 24

Portanto, a contribuição de melhoria não terá sentido se a obra pública desvalorizar um imóvel.

Como exemplo, pode ser lembrada uma obra efetuada em um dos bairros da cidade de Curitiba, quando foi realizado um aterramento para a construção de uma rua, ficando o telhado de uma casa no nível da via pública. O caso foi resolvido mediante uma permuta. Se assim não fosse, caberia invés de contribuição de melhoria, uma indenização ao proprietário pela desvalorização do bem.

O empréstimo compulsório, é outra modalidade de tributo. Tem previsão no Código Tributário Nacional no Art. 15:

---

<sup>23</sup> CALDAS, Eduardo de Lima. SILVA, Guilherme Henrique de Paula. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo, 2.000. AA, nº 152. Instituto Pólis. Acesso em: 09 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.polis.org.br/uploads/593/593.pdf>>

<sup>24</sup> Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Art. 2º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm)> Acesso em: 09 abr. 2018.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.<sup>25</sup>

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido que o tributo deve ser restituído no mesmo valor em que foi arrecadado. Para Carraza<sup>26</sup> o empréstimo compulsório nasce da vontade da lei, com total prescindência da vontade do contribuinte. Encontra seu fundamento de validade não numa convenção celebrada entre o Poder Público e o contribuinte, mas, apenas, na lei complementar que o cria abstratamente. Desde que o contribuinte realize seu fato imponível (pressuposto legal), fica necessariamente sujeito, quer queira, quer não queira, a que a União lhe exija o pagamento deste tributo restituível.

A lei que instituir o empréstimo compulsório deverá fixar um prazo para o contribuinte reaver a quantia paga. Essa restituição do valor pago deve ser feita em moeda corrente.

Há de se verificar a contribuição social. É este um tributo que se presta ao custeio da seguridade social, e dos serviços sociais autônomos, como exemplo, o SESC, SENAI e SENAC. Quando é de exclusividade da União, possui um caráter para fiscal.

Existem as contribuições de interesse de categorias profissionais econômicas que tem por finalidade arrecadar e repassar aos órgãos representativos de interesses de trabalhadores, como por exemplo, o Conselho Regional de Medicina.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico tem sua previsão constitucional no Art.149<sup>27</sup>:

---

<sup>25</sup> **Código tributário nacional.** Lei nº 5.172 de 1966. Art. 18. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 09 abr. 2018.

<sup>26</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.670.

<sup>27</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Acesso em: 09 abr. 2018. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_atual/art\\_149\\_.asp](http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_atual/art_149_.asp)>

Art.149.Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1ºOs Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§2ºAs contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I- não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II- incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III- poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§3ºA pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§4ºA lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

São exemplos de contribuições sociais:

O Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), é um tributo federal, que tem como finalidade o auxílio ao governo no financiamento de programas de seguridade social, como a saúde pública, previdência e assistência social. A lei que regulamenta este imposto é a Lei nº 9.718/98;

Por sua vez, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), incide sobre o gás natural, o petróleo e seus derivados e tem por finalidade o financiamento da infraestrutura rodoviária do país.

E, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é calculado pelos lucros das empresas sejam eles presumidos ou reais, foi instituída pela Lei 7.689/88 e tem como objetivo o financiamento da seguridade social.

## 4.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BASILARES DO PODER DE TRIBUTAR

Os princípios que proporcionam as condições para o poder estatal de tributar são assim classificados em:

a) Princípio da Moralidade Administrativa



O princípio da moralidade administrativa diz respeito à relação da administração com o cumprimento da lei, os bons costumes, a moral e as regras, de modo que as ações sejam justas. DI PIETRO<sup>28</sup> ressalta que:

[...] a imoralidade administrativa surgiu e se desenvolveu ligada à ideia de desvio de poder, pois se entendia que em ambas as hipóteses a Administração Pública se utiliza de meios lícitos para atingir finalidades metajurídicas irregulares. A imoralidade estaria na intenção do agente.

O descumprimento dos deveres impostos acarretará em uma sanção, como o art. 5º, inciso LXXIII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

#### b) Princípio Federativo e da Autonomia Municipal

Esse princípio estabelece a igualdade entre as pessoas públicas de direito, instituindo que as pessoas políticas não podem tributar umas às outras.

Segundo Nilo Marcelo de Almeida CAMARGO<sup>29</sup>, é importante verificar, assim que a autonomia é conceito essencial à configuração do Estado Federal, e pode ser definida como a capacidade de expedir leis próprias, pelo ente federativo, no âmbito de sua esfera de competência constitucionalmente prevista. E mais, essa autonomia pressupõe certo grau de liberdade do Estado ou do Município na busca do interesse público (art. 3º, CF) local, das escolhas a serem adotadas, propiciando a concretização do princípio da subsidiariedade, e em equilíbrio com os demais princípios e valores constantes da Constituição nacional.

---

<sup>28</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.77/198-225/885-910.

<sup>29</sup> CAMARGO, Nilo Marcelo de Freitas. op. cit., p.64/65. Acesso em: 04 maio 2018. Disponível em: <[http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,do-principio-federativo,41826.html#\\_ftn64](http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,do-principio-federativo,41826.html#_ftn64)>

### c) Princípio da Impessoalidade

O princípio da impessoalidade institui ao administrador público que suas atividades sejam praticadas visando o seu fim legal. Os administrados devem ser tratados de forma igualitária.

Marcelo ALEXANDRINO<sup>30</sup> diz que, a impessoalidade como prisma determinante da finalidade de toda atuação administrativa é a aceção mais tradicional desse princípio e traduz a ideia de que toda atuação da Administração deve visar o interesse público, deve ter como finalidade a satisfação do interesse público.

O princípio visa acabar com qualquer tipo de atuação arbitrária do administrador ou dos seus agentes, objetivando sempre atender o interesse público.

### d) Princípio da Isonomia

Esse princípio está inserido no Art. 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

É possível observar a aplicação desse princípio, por exemplo, no instituto do Imposto sobre a renda, o qual há uma igualdade na medida em que as pessoas que possuem mais renda pagam mais impostos, e vice-versa.

José Afonso da SILVA<sup>31</sup> aduz que o princípio da igualdade tributária se relaciona com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal.

---

<sup>30</sup> ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo descomplicado**. 17. ed. 2009. p. 200.

<sup>31</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

É possível constatar que os referidos princípios da isonomia, federativo, republicano, da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, da impessoalidade e o da moralidade administrativa são os princípios os quais a imunidade está mais intimamente ligada.

Note-se que a Imunidade tributária não é considerada um princípio, mas tem ligação a diversos princípios implícitos, explícitos e constitucionais.

#### 4.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À TRIBUTAÇÃO

Para AMARO<sup>32</sup>, a Competência tributária, ou seja, a aptidão para criar tributos é da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios.

Portanto ela é regida pela lei e por princípios, sendo o principal, o da legalidade tributária, que tem como objetivo evitar que ocorra a invasão da competência tributária de um ente político por outro. Na Constituição encontra-se o rol de tributos que as pessoas políticas podem estipular.

Na competência tributária a privatividade se dá no fato de que em cada situação apenas uma pessoa política tem o poder de instituir determinado tributo; na imunidade há exclusividade vez que se refere àquelas pessoas, bens ou situações expressamente previstas. Há indelegabilidade da competência tributária vez que não pode transferir a outro ente o seu poder de instituir tributos assim como a imunidade não pode ser transferida a outrem.<sup>33</sup>

Alguns autores descrevem a imunidade tributária como princípio constitucional, MORAES<sup>34</sup> é um exemplo, o qual diz que a imunidade “não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado à estrutura política, social e econômica do país; é um princípio constitucional de vedação impositiva”.

Diz-se que há sim uma ligação entre imunidade e princípios, entretanto não se pode afirmar que a imunidade é um princípio. Ela é uma norma específica, fundada

---

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.115.

<sup>33</sup> BENETTA, Claudia Dalla. **As imunidades tributárias na Constituição de 1988**. Trabalho de Conclusão de Curso. Curitiba. 2008. p.18.

<sup>34</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus aspectos**. São Paulo: Revista dialética de direito tributário. n.34, p. 21-22, jul. 1998.

em valores constitucionais e tem caráter negativo, uma vez que traz limites ao ente federado quanto à instituição de tributos, sendo, portanto, também uma limitação constitucional a tributação de certos entes.

As Imunidades tributárias surgiram no Império Romano, através do *immunitas*. Na Idade Média os tributos eram pagos somente pelos pobres de forma extremamente onerosa, as únicas classes que eram isentas de pagar tributos, eram o clero e a nobreza.

Com o surgimento de um Estado Liberal, essas exonerações conhecidas como imunidades tributárias, passaram a representar uma “contraprestação” ao estado, na medida em que algumas entidades realizam atividades com fulcro no interesse social.

Com o julgamento do famoso caso “Mc Culloch versus Estado de Maryland”, foi que o nosso constitucionalismo teve uma base norte-americana para instituir a imunidade tributária.

Ainda para Carraza, a imunidade tributária possui dois significados, ou seja, duas acepções:

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.<sup>35</sup>

Continua o doutrinador:

E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão “imunidade tributária” alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.865.

<sup>36</sup> Idem.

O art. 150 da Constituição Federal, em seu inciso VI, expõe as imunidades. A primeira é a imunidade recíproca que institui a não tributação do patrimônio, serviços e a renda das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A segunda, como já visto, diz respeito à imunidade dos templos de qualquer culto que será o objeto de estudo dessa monografia. A terceira institui a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos partidos políticos, suas fundações, *das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social*. A alínea d descreve a imunidade dos *livros, jornais, periódicos e do papel de imprensa*. E a última imunidade, acrescida da Emenda Constitucional n. 75/2013, é a imunidade de *fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser*.

COSTA diz ser insuficiente afirmar que a imunidade tributária consiste numa “limitação constitucional ao poder de tributar”.<sup>37</sup>

Com a vida em sociedade foi instituído que o Estado deveria tutelar o bem comum. A União, os Estados, o DF, e os Municípios passaram a ter um poder político limitado para tributar. De modo que parte do patrimônio particular dos contribuintes passou a ser um direito legal de exigência do Estado para abastecimento dos cofres públicos e suprimento de necessidades dos cidadãos.

As regras ao poder de tributar garantem direitos e garantias individuais e destas derivam, podendo, por consequência, serem alteradas somente por Emendas Constitucionais.

Nos Art. 150 a 152 da Constituição Federal, encontram-se regras ao poder de tributar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

---

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. Malheiros. São Paulo: 2006. p.55.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

À primeira leitura, seria possível interpretar que a imunidade tributária por motivo religioso seria restrita. Todavia, no capítulo seguinte será focalizado o assunto com maior extensão.

## 5 CONCEITOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

### 5.1 IMUNIDADES GENÉRICAS, SUBJETIVAS E OBJETIVAS

No Art. 150, VI, alínea a, entende-se, por imunidades genéricas a vedação em instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das pessoas políticas. No §2º há a extensão dessa vedação as autarquias e fundações, criadas e mantidas pelo poder público.

Para Regina Helena da COSTA<sup>38</sup>, fundamenta-se a imunidade em tela na ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas. Na Federação as pessoas políticas são iguais, também, em face da ausência de capacidade contributiva, porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbe.

Nenhum imposto poderá recair sobre o patrimônio, renda ou serviços das pessoas políticas. A Súmula 76 do STF diz que “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do Art. 31, V, a, da Constituição Federal”.<sup>39</sup>

Na Jurisprudência já é reconhecida uma hipótese de extensão da imunidade recíproca a sociedades de economia mista.

(...). 1. A imunidade tributária recíproca pode ser estendida a empresas públicas ou sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Joaquim Babosa, Pleno, DJe 1º.02.2011. 2. Acerca da natureza do serviço público de saneamento básico, trata-se de compreensão iterativa do Supremo Tribunal Federal ser interesse comum dos entes federativos, vocacionado à formação de monopólio natural, com altos custos operacionais. Precedente: ADI 1.842, de relatoria do ministro Luiz Fux e com acórdão redigido pelo Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.09.2013. 3. A empresa estatal presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios municipais. Constata-se que a participação privada no quadro societário é irrisória e não há intuito lucrativo. Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural e não se comprovou

---

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.112.

<sup>39</sup>SÚMULA 76. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4104>>. Acesso em: 09 maio 2018.

concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante. Precedentes: ARE-AgR 763.000, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 30.09.2014 (CESAN); (...). 4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição da República. Precedente: RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011." (ACO 2730 AgR, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgamento em 24.3.2017, DJe de 3.4.2017)

De outro julgado, depreende-se que:

Ementa: (...).1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral. (RE 580264, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Relator para o acórdão Ministro Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgamento em 16.12.2010, DJe de 6.10.2011, com repercussão geral - tema 115)

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que é plenamente possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadores de serviços públicos, quando estas preenchem os requisitos necessários.

A imunidade do Art. 150 VI, alínea c, diz respeito a vedação da instituição de impostos ao patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social. No §4º acrescentasse que a vedação atinge somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições.

A própria Constituição já estabelece dois pressupostos a serem atendidos para o desfrute da imunidade: a ausência de finalidade lucrativa e a adstrição da exoneração tributária ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Note-se que tais requisitos já eram anteriormente exigidos pela lei infraconstitucional e foram incorporados ao Texto Fundamental<sup>40</sup>.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 14, dispõe sobre três requisitos, os quais as entidades imunes devem atender:

---

<sup>40</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p.112.



Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivo.

Científica, artística e cultural. A imunidade deve limitar-se à letra da lei, não devendo ocorrer o abandono dos valores éticos e jurídicos.

Quanto às imunidades subjetivas e objetivas, considere-se o ensinamento de Amaro<sup>41</sup>, de que as imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades serem definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificarem-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade).

A imunidade é considerada subjetiva quando um sujeito não pode ser obrigado a pagar tributos em virtude de atributos que estão relacionados com o próprio sujeito, um exemplo dessa imunidade é a alínea “a” do inciso VI do art. 150 que veda a cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, levando em consideração, portanto, os atributos da pessoa que é titular do patrimônio, da

---

<sup>41</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.176.

renda ou dos serviços, assim como a alínea “c” do presente dispositivo. Enquanto, a imunidade objetiva extingue a possibilidade de pagar tributos sobre determinadas mercadorias ou bens, como no caso da alínea “d” do Art. 150, VI, que impede a tributação sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, sendo nesses casos irrelevante quem detém esses bens.

## 5.2 IMUNIDADES PREVISTAS NO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como já assentado, a partir da Constituição de 1891 todas as religiões passaram a poder exercer livremente e de maneira pública o seu culto. Todavia previsão da imunidade das entidades religiosas ocorreu somente na Constituição de 1934.

Na constituição de 1988, a liberdade religiosa encontra respaldo no Art. 5º, inciso VI e VIII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - e inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.

A justificativa para essa imunidade é proteger a liberdade religiosa, que é um dos direitos fundamentais, assegurados na constituição federal. Ela tem previsão no art. 150, VI, b da Constituição Federal, o qual veda a cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto. É proibida somente a cobrança de impostos, não alcançando as outras espécies de tributos.

Para Carraza<sup>42</sup>, a *rattio essendi* destes dispositivos é garantir a todas as pessoas sua religiosidade e, mais que isso, permitir que divulguem e manifeste

---

<sup>42</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.891.

livremente. A Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa, assim, qualquer medida, seja legislativa, seja administrativa, que, sem razão plausível, anule ou tolha a liberdade de culto padecerá de inconstitucionalidade.

### 5.3 O CONCEITO DE TEMPLO E A EXTENSÃO DA IMUNIDADE

No Dicionário MICHAELIS<sup>43</sup> o conceito de templo é um “Edifício onde se realiza culto religioso”; “Edifício público construído em honra de uma ou mais divindades.”

O tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>44</sup> registra que, o templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se tenha o objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.

A imunidade dos templos é de caráter objetivo, e o templo não compreende apenas a materialidade do edifício, pelo posicionamento do nosso Supremo Tribunal Federal, o templo se estende inclusive a residência de ministros religiosos, conforme:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO A RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I. Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus

---

<sup>43</sup> . Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/palavra/ZNXDP/templo/>>. Acesso em: 23 maio 2018.

<sup>44</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 151.

ministros religiosos. III Agravo regimental improvido' (ARE nº 694453 AgR / DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)<sup>45</sup>

"O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º da Constituição Federal." (ARE 895972 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 2.2.2016, DJe de 24.2.2016)<sup>46</sup>

Para que seja reconhecida a existência de um templo é necessário que haja uma crença em comum a um ser divino transcendental, uma organização jurídica (estatuto) que indique o endereço, a diretoria – que não deve ser remunerada e como será o seu funcionamento.

A Súmula 724 do STF que assegurou, que ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.<sup>47</sup>

A Súmula 724 aplica-se por analogia à imunidade das entidades religiosas, estendendo a imunidade dos templos também aos imóveis alugados a terceiros se provado que tem finalidade religiosa o valor revertido dos aluguéis.

Ainda há a Súmula Vinculante 52, que reconheceu que, ainda que alugados os imóveis da entidade, se o valor do aluguel for convertido em benefício das instituições religiosas, ocorre à imunidade tributária.<sup>48</sup>

Conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº 325822-SP, o STF reconheceu que as entidades religiosas têm imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, inclusive imóveis alugados. Como é possível observar no julgado:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas,

---

<sup>45</sup>RE nº 694453 AgR/ DF. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=161983398&tipoApp=.pdf](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=161983398&tipoApp=.pdf)>. Acesso em: 24 maio 2018.

<sup>46</sup>RE nº 895972 AgR. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10328781>>. Acesso em: 24 maio 2018.

<sup>47</sup>Súmula 724. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>>. Acesso em: 24 maio 2018.

<sup>48</sup>STF. Súmula Vinculante 52. Data de publicação do enunciado: DJe: 22.06.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2610>> Acesso em: 24 mai.2018.

também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.<sup>49</sup>

Além disso, a imunidade estendesse ao cemitério, conforme decisão do Recurso Extraordinário nº 578562-BA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070)<sup>50</sup>

Firmou-se o entendimento no Supremo Tribunal Federal que os cemitérios administrados por entidades religiosas e não tivessem o lucro como finalidade, teriam a imunidade tributária concedida aos templos.

Há doutrinadores que criticam a imunidade concedida às instalações de anexos ao templo. Como por exemplo, Pontes de Miranda<sup>51</sup> defendeu a ideia de que a imunidade é somente para o templo:

[...] Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residências dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutra sim que o de culto, cessa a imunidade. O templo que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só

---

<sup>49</sup> STJ. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 325822 SP 2002. Relator: Ilmar Galvão. DJ: 14/05/2004. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=325822&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 28 maio 2018.

<sup>50</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 325822 SP 2002. Relator: Ilmar Galvão. DJ: 14/05/2004. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=325822&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 28 maio 2018.

<sup>51</sup> MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1967**. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967.

proposição do art. 19, III, "b", da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem outro qualquer. Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno, ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague impostos de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão "templo". [...] Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos.

Para a doutrinadora Regina Helena Costa<sup>52</sup>, há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício de atividade atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas atividades essenciais.

Portanto, a regra utilizada pela extensão da imunidade, não é a ausência de lucro, mas sim quanto à finalidade do objeto. Por exemplo, se uma entidade religiosa tem uma renda proveniente da venda de CDs e livros, e o lucro auferido é utilizado para as atividades essenciais da instituição, então a entidade será imune do ICMS.

A imunidade dada aos templos visa assegurar que o direito fundamental a liberdade religiosa, seja resguardado.

Como já visto, nos termos do Art. 5º, VI, da Constituição Federal, é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

A doutrina brasileira entende que a ausência de lucro é a falta da intenção de distribuir lucros ("*animus distribuendi*") e não a ausência de intenção de obter lucro ("*animus lucrandi*").

Por sua vez, uma loja maçônica ou similares não tem imunidade tributária, pois ali não realiza um culto a um ser transcendental, ela não possui dogmas, não é um credo e não professa uma religião, portanto não há como estender a imunidade tributária dada aos templos de qualquer culto, pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

As emissoras de televisão que tem como programações únicas à promoção ao culto religioso tiveram reconhecida a imunidade tributária, observando-se a utilização da renda nas finalidades essenciais do templo e não ferindo o princípio da livre concorrência.

---

<sup>52</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

No último mês de agosto do ano corrente houve a publicação de uma matéria pela Folha de São Paulo<sup>53</sup>, em que uma instituição religiosa remete ao Estado um pedido de liberação fiscal para importação de equipamentos de televisão, que giraria em torno de cinco milhões de reais, sob a justificativa de que a imunidade dada às entidades religiosas abrangeria tal atividade.

Em outro episódio recente, um deputado da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, no final do mês de Julho de 2018 apresentou um Projeto de Lei visando à isenção do ICMS na compra de combustíveis para carros de autoridades religiosas, sob a justificativa de que as entidades religiosas ajudam as pessoas da coletividade no território paranaense.

De acordo com a Lei Estadual nº 14586/2004<sup>54</sup>, as entidades religiosas já são isentas da cobrança de ICMS sobre contas de luz, água, telefone e gás, assim como de impostos e taxas municipais, conforme leis, a exemplo do Município de Curitiba, como pode ser visto no rol de leis disponível no portal eletrônico.

---

<sup>53</sup>GENTILE, Rogério. **Universal cobra isenção fiscal para equipamentos de televisão**. Matéria do Jornal Folha de São Paulo, 24 de Agosto de 2018. Acesso em: 30 Ago 2018. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2018/08/universal-cobra-isencao-fiscal-para-equipamentos-de-tv.shtml>>

<sup>54</sup> Lei Estadual nº 14586 - 22 de Dezembro de 2004. Acesso em: 30 Ago 2018. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibirImpressao&codAto=260>>

## 6 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO EM RELAÇÃO ÀS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 6.1 OPINIÕES DE DOUTRINADORES JURÍDICOS

O estudo da Análise Econômica do Direito surgiu no Brasil há cerca de 60 anos, e é aplicado a teoria econômica para implementação de políticas públicas se pressupondo a utilização da mesma análise na ponderação de leis.

Os principais doutrinadores enfatizados, na introdução do assunto, foram Ronald Coase, Guido Calabresi e Trimarcchi.

O primeiro dos citados pensadores, demonstrou como introduzir custos de transação na análise econômica, como de suma importância para a criação de leis, assim como para políticas públicas.

Coase, ganhador do Prêmio Nobel de Economia, introduziu a ideia de que é necessário a existência de direitos de propriedade bem definidos, e a negociação em que os custos de transação sejam ausentes ou praticamente inexistentes. Para ele, autor do artigo *The Problem of Social Cost*, as externalidades ou ineficiências econômicas podem ser em determinadas situações corridas e internalizadas com a negociação entre as partes envolvidas. Ainda, expressa que as instituições legais impactam o comportamento dos agentes econômicos de forma significativa.

Calabresi procurou demonstrar os impactos econômicos gerados pela alocação de recursos para a sistematização da responsabilidade civil, tanto no âmbito judicial, quanto no legislativo.

Trimarcchi entendeu ser possível a adoção de critérios que visem eficiências alocativas.

A análise econômica deve, então, considerar o ambiente normativo no qual os agentes atuam, para não correr o risco de chegar a conclusões equivocadas ou imprecisas, por desconsiderar os constrangimentos impostos pelo Direito ao comportamento dos agentes econômicos<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. **Análise econômica do direito e das organizações**. ed. Campus. Elsevier. 2005. p. 3.



Em particular, parte-se da premissa de que os agentes são racionais e olham para o futuro. Ao tomarem decisões levam em consideração seus custos e benefícios privados. O objetivo dos agentes, então, é o de maximizar seus benefícios incorrendo no menor custo possível. Por exemplo, ao decidir quanto produzir, uma firma compara os benefícios e custos adicionais de produzir uma unidade a mais. Esses benefícios e custos adicionais são denominados benefícios e custos marginais.

A “regra de ouro” é a de que os custos marginais devem se igualar aos benefícios marginais para que se encontre o ponto de equilíbrio. Isto ocorre porque, se o benefício marginal é maior que o custo marginal, então uma unidade produzida a mais gera mais benefício que custo. Nesse caso, a firma é induzida a aumentar sua produção. Por outro lado, se o custo marginal é maior que o benefício marginal, a firma reduzirá seu nível de produção e aumentará seu benefício líquido. Isso vale para consumidores, trabalhadores, empresas e agentes econômicos em geral.<sup>56</sup>

No conceito de eficiência de Pareto não há como melhorar uma situação de um agente sem piorar a situação de pelo menos outro agente. A eficiência é associada a unanimidade, mas o problema é que, quando se institui normas jurídicas existem pessoas que serão beneficiadas e outras serão prejudicadas.

Afirma Kaldor-Hicks, que um exemplo de política pública que pode levar a um aumento de eficiência é a construção de uma usina hidrelétrica. Como ela proporciona mais energia para determinadas comunidades, e essa pode ser inclusive mais barata, a construção da usina leva a determinado benefício social. Em geral, porém, construções dessa natureza implicam custos ambientais, em virtude do alagamento de determinadas áreas, deslocamentos de pessoas que vivem em regiões a serem alagadas e assim por diante. No caso de o benefício ser maior do que os custos gerados, então a construção da usina é eficiente. Contudo, existe uma assimetria entre os agentes, pois os consumidores que receberão essa nova energia sairão ganhando, mas a população que foi deslocada pode perder.<sup>57</sup>

Para o autor, os benefícios sociais devem ser maiores que os custos sociais. As políticas públicas e proposições legislativas devem passar por uma análise de

---

<sup>56</sup> COOTER, R. D.; ULEN, T. S. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

<sup>57</sup> TABAK, BENJAMIN MIRANDA. **A Análise econômica do direito**: proposições legislativas e políticas públicas. Revista de Informação Legislativa. Ano 52 Número 205 jan./mar. 2015. Acesso em: 04 ago. 2018. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...>](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...)

custo-benefício para que haja a avaliação da pertinência dos projetos de leis. Visa-se avaliar alternativas diferentes para que a de melhor custo-benefício seja instituída.

Sunstein defende o uso da análise de custo-benefício como uma forma de assegurar, de modo mais eficaz, a definição de prioridades e superar possíveis obstáculos à regulação desejável (mais eficiente). Um problema é que as políticas públicas podem gerar conflitos distributivos por gerar ganhos líquidos para determinados setores da população e perdas líquidas para outros setores. Nesse sentido, embora a adoção da política ou a aprovação da proposição legislativa sejam eficientes no sentido de Kaldor-Hicks, elas não são eficientes no sentido de Pareto.<sup>58</sup>

Nessa situação podendo implementar medidas para que haja uma compensação aos outros setores mais desfavorecidos/prejudicados.

Na análise que é feita, parte-se da premissa de que os agentes econômicos agem de forma racional na tomada de decisões, buscando sempre a maximização de benefícios.

De Thaler<sup>59</sup> lê-se que, o comportamento dos agentes está limitado por 1) força de vontade limitada – as pessoas têm dificuldade em levar adiante seus planos ou projetos; 2) interesse próprio limitado – os agentes se desviam do comportamento maximizador focado em si mesmos; e 3) racionalidade limitada – as pessoas cometem erros de julgamento e tomam decisões que contrastam com a teoria econômica (teoria da utilidade esperada).

Devem ser analisados possíveis potenciais benéficos e custos gerados pela implantação de políticas públicas e proposições legislativas, de modo a garantir eficácia e eficiência, e finalmente ser considerada eficiente produzindo mais com um custo menor e subsistindo a qualidade, desta maneira maximizando o bem-estar da coletividade.

Na análise econômica aplica-se a teoria econômica quando se está diante de problemas jurídicos, escolhendo a opção economicamente mais vantajosa. Para

---

<sup>58</sup> SUNSTEIN, C.R. **If misfearing is the problem**, Is Cost-Benefit Analysis the solution? In: SHAFIR (Ed.) *The Behavioral Foundations of Public Policy*. U.S.: Princeton University Press, 2013. p. 231-242. Acesso em: 06 ago. 2018. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...1>>

<sup>59</sup> THALER, R. H. **Doing economics without homo economicus**. In: MEDEMA, S. G.; SAMUELS, W.J. *Exploring the Foundations of Research in Economics: How Should Economists Do Economics?*. U.K.: Edward-Elgar, 1996. P-333. Acesso em: 07 Ago 2018. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...1>>

alguns doutrinadores, as imunidades não podem ser alvo da aplicação da análise econômica do direito, vez que se trata de cláusula pétrea na Constituição de 1988.

Como exemplo, pode-se citar a professora Misabel de Abreu Machado Derzi, que aduz que essa análise deve ser feita no momento de elaboração das normas jurídicas e não posteriormente em uma decisão judicial.

## 6.2 JUSTIFICA-SE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS?

As imunidades são dadas a pessoas/entidades que desempenham atividades essenciais ao Estado, gerando um ganho de eficiência coletiva por parte do Estado, e não apenas um ganho individual.

Ao longo do tempo, observa-se dificuldades de governos no enfrentamento de desafios sociais e econômicos.

Desde os remotos tempos, os críticos se pronunciaram, ora conclamando a guerras para conquistas de terras e, sobretudo, de bens de produção para atender as necessidades da população.

Os gladiadores romanos que, voluntariamente, se alistavam para conquistas poderiam ser vistos como críticos dispostos a enfrentar os “inimigos”, como forma de confirmar, ora seu apoio, ora como oposição aos reinantes.

Houve época em que foi cruel a perseguição por motivos vários, entre os quais o religioso. Graças a pessoas e grupos, muitos isolados em montanhas, como os Valdenses acolheram, alimentaram e trataram execrados pelos poderosos.

Vive-se, presentemente, uma situação semelhante aos êxodos do passado, quando, vê-se, por exemplos, venezuelanos, sírios e africanos desesperados atravessam acidentes naturais em busca de uma condição de vida. Nestas condições, há brasileiros que, também, enfrentam situações difíceis, nas mãos de “coiotes” e contrabandistas de pessoas desinformadas, na esperança de melhores dias.

Recentemente, neste Estado do Paraná, famílias de venezuelanos, ao todo 60 pessoas, transportadas por aeronave da Força Aérea Brasileira (FAB) desde Roraima a Curitiba e desta cidade até o Município de Goio-Ere e, ali, acolhidas por uma organização não governamental.

Não será difícil encontrar quem louve e quem critique a ação.

Contudo, levando em consideração as imunidades assentadas nas Constituições pátrias caberia a pergunta deste item.

No cenário político e econômico do país, quando se concede “exoneração” dos tributos apontados anteriormente, de modo particular às religiosas voltadas a atividades assistenciais, culturais e educacionais, próprias de organizações estatais, mas, que, por motivos diversos estas não as prestam é possível justificar a aplicação da imunidade tributária?

Certamente tal pergunta é intrigante, todavia parece apropriada neste capítulo monográfico.

Em outro momento, a autora se propõe a voltar ao assunto com mais dados.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo buscou-se compreender o significado de assuntos relacionados com o tema escolhido.

Assim, em primeiro momento, desde a introdução foi possível registrar a presença de instituições, para, em seguida tratar do estado laico, com breves registros históricos e conceituais.

A liberdade religiosa se apresentou em seguida, com enfoques da sua origem e no contexto da Constituição brasileira.

Para ilustrar o trabalho, foram relacionados os tributos, com exemplos explicativos quando as suas espécies, os princípios constitucionais do poder de tributar, estatal, e as limitações ao poder de lançá-los ou cobrá-los, quando se introduziu a questão da imunidade tributária.

Continuando a pesquisa, registraram-se conceitos de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, momento em que foram, genericamente, vistas as imunidades genéricas objetivas e subjetivas para, então analisar o Art. 150, VI da Constituição Federal.

O conceito de templo e a sua extensão foram alvo do capítulo.

Finalmente, no último capítulo foi colocada em tela a análise econômica do direito, em que a desobrigação pode ser compensada pela relevância de participação em prol do bem-estar geral. Seguiu uma pergunta para análise sobre a conveniência da exoneração às entidades prestadoras de serviços idealísticos.

Assim, partiu-se de um contexto histórico da separação entre o Estado e a Igreja, notando-se que o estado laico concede imunidade tributária, sob a justificativa de que está se assegurando a liberdade religiosa e possibilitando a propagação da fé.

Observe-se, ainda, que a imunidade tributária das entidades religiosas não consta como cláusula pétrea da Constituição, pois as circunstâncias dos templos já não são as mesmas da época da inserção constitucional.

Talvez seria defensável uma imunidade tributária relativa, de modo que as entidades que atingirem um montante, possível de ser considerado lucro ou renda de investimentos, além das necessidades do templo, deveriam recolher tributos ao Estado.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo descomplicado**. 17. ed. 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010. p.176.

AVILÁ, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo. Saraiva, 2012. Acesso em: 24 mai 2018. Disponível em: <<https://online.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/0>>.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BENETTA, Claudia Dalla. **As Imunidades tributárias na Constituição de 1988**. Trabalho de Conclusão de Curso. Curitiba. 2008.

BLANCARTE, Roberto. **O porquê de um Estado laico**. In: LOREA, Roberto Arriada (Org). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172 de 1966. Art. 3º.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 195**, de 24 de fevereiro de 1967. Art. 2º. Brasília. Acesso em: 09 abr 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm)

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário nº 325822. São Paulo. 2002

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 694453, da Segunda Turma. Brasília, DF, 25 de Junho de 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 895972, da Primeira Turma, Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 52. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 76. As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, Constituição Federal.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 657. A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. Ed. Atlas, 2016.

CALDAS, Eduardo de Lima. SILVA, Guilherme Henrique de Paula. **Contribuição de melhoria**. São Paulo, 2.000. AA, nº 152. Instituto Pólis. Acesso em: 09 abr 2018. Disponível em: <<http://www.polis.org.br/uploads/593/593.pdf>>

CAMARGO, Nilo Marcelo de Freitas. op. cit., p.64/65. Acesso em: 04 mai 2018. Disponível em: <[http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,do-principio-federativo,41826.html#\\_ftn64](http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,do-principio-federativo,41826.html#_ftn64)>

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CASTRO, Gabriel. **“O que são contribuições sociais?”** Direito Diário. 2016. Ceará. Acesso em: 09 abr 2018. Disponível em: <<https://direitodiario.com.br/o-que-sao-contribuicoes-sociais/>>

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Constituição Política do Imperio do Brazil. 25 de Março de 1824. Elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro. Acesso em: 28 mar 2018.

Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. Malheiros. São Paulo. 2006.

COOTER, R. D.; Ulen, T. S. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DERZI, Mizabel. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Dicionário Michaelis. Acesso em: 23 maio 2018. Disponível em:  
<<http://michaelis.uol.com.br/palavra/ZNXDP/templo/>>.

Fonte: reportagem de Raquel Ulhoa, do Jornal Valor Econômico de 15/10/2013  
<https://www.valor.com.br/politica/3305546/congresso-promulga-pec-da-musica>

GENTILE, Rogério. **Universal cobra isenção fiscal para equipamentos de televisão**. Matéria do Jornal Folha de São Paulo, 24 de Agosto de 2018. Acesso em: 30 Ago 2018. Disponível em:  
<<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2018/08/universal-cobra-isencao-fiscal-para-equipamentos-de-tv.shtml>>

GALLEGO, Roberto de Almeida. **O sagrado e a ágora**: religião e laicidade no estado democrático de direito. p. 292.

GOMES, Christiane Teixeira. FILHO, Flávio Barbosa Lins. **Estado laico**: da origem do laicismo à atualidade brasileira. 2011.

JORGE, Manoel; NETO, Silva. **A proteção constitucional à liberdade religiosa**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, Ano 40, n. 160, p.113, 2003. Acesso em: 27 mar. 2018. Disponível em:  
<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496892/RIL160.pdf#page=108>>.

Lei Estadual nº 14586 - 22 de Dezembro de 2004. Acesso em: 30 Ago 2018. Disponível em:  
<<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibirImpressao&codAto=260>>



MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva**: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. 2003, p.18, Coimbra Editora Ltda. Acesso em: 31 mar 2018. Disponível em: <<http://www.lovatoeport.com.br/Artigos/Fichamento%20de%20obra%20de%20J%C3%B3natas%20Eduardo%20Mendes%20Machado.pdf>>.

MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1967**. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus aspectos**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário. n.34, jul. 1998.

OLIVEIRA, Fábio Dantas de. **Aspectos da liberdade religiosa no ordenamento jurídico brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2966, 15 ago. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19770/aspectos-da-liberdade-religiosa-no-ordenamento-juridico-brasileiro>> Acesso em: 20 mar 2018.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SORIANO, Ramón, ob. cit., p. 64. Acesso em: 02 abr 2018. Disponível em: <[https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/combate\\_a\\_intolerancia\\_religiosa\\_e\\_laicidade\\_do\\_estado/o\\_direito\\_de\\_religiao\\_no\\_brasil.pdf](https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/combate_a_intolerancia_religiosa_e_laicidade_do_estado/o_direito_de_religiao_no_brasil.pdf)>.

SUNSTEIN, C.R. **If misfearing is the problem**, is cost-benefit analysis the solution? In: SHAFIR (Ed.) *The Behavioral Foundations of Public Policy*. U.S.: Princeton University Press, 2013. p. 231-242. Acesso em: 06 ago. 2018. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...1>>

TABAK, BENJAMIN MIRANDA. **A Análise econômica do direito**: proposições legislativas e políticas públicas. *Revista de Informação Legislativa*. Ano 52 Número 205 jan./mar. 2015. Acesso em: 04 ago. 2018. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...>](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...)

THALER, R. H. **Doing economics without homo economicus**. In: MEDEMA, S. G.; SAMUELS, W.J. *Exploring the Foundations of Research in Economics: How Should Economists Do Economics?*. U.K.: Edward-Elgar, 1996. P-333. Acesso em: 07 Ago 2018. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509955/001035857.pdf?...1>>

ZANONE, Valerio. **Laicismo**. In: *Dicionário de política*, por Noberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino. Trad. De João Ferreira, Carmen C. Varriale e outros. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 2ª edição, 1986, p. 671.

ZORZENON, Carla Albuquerque. **Esvacimento do estado laico**: o estado laico e sua implicação na atualidade. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVIII, n. 143, dez 2015.

Acesso em 26 mar 2018. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=16600](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16600)>.

ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. **Análise econômica do direito e das organizações**. ed. Campus. Elsevier. 2005. p. 3.